

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un contribuyente adquirirá un inmueble por donación; cuyo procedimiento judicial de autorización se encuentra en los últimos estados de tramitación, por lo que dentro del año 2016 se efectuaría la transferencia de dominio a su favor. Indica que existe la posibilidad de vender el referido inmueble, por lo que se requiere conocer el tratamiento tributario que debe darse a este inmueble donado, en la posterior venta.

Añade que serían presupuestos de la eventual venta: i) que ella se efectuaría dentro del año de adquisición del bien inmueble; ii) que ésta sería realizada por una persona natural, sin giro inmobiliario y que no efectúa este tipo de operaciones usualmente; y, iii) que el título que le sirve de base para haber adquirido el referido inmueble es la donación entre vivos.

Indica que de acuerdo a los artículos 17 N°8 letra b) y 18, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para que el ingreso producto de la enajenación de un inmueble sea considerado un ingreso no renta, es necesario cumplir con tres requisitos: i) debe tratarse de la enajenación de bienes raíces situados en Chile, ii) efectuada por personas naturales o sociedades de personas que no declaren rentas efectivas de primera categoría según contabilidad completa, y, iii) debe tratarse de operaciones no habituales para el contribuyente.

En cuanto a la presunción simplemente legal de habitualidad contenida en el citado artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y sin perjuicio de la posibilidad de desvirtuarla, señala que existen casos en que ésta misma no aplicaría, en atención a las circunstancias del caso particular, y que así lo ha señalado el Servicio.

Agrega que se ha indicado que no se aplica la presunción de habitualidad que establece el artículo 18, en el caso de la adquisición de inmuebles por sucesión por causa de muerte, ya que para aplicar la presunción de habitualidad se tiende a requerir un acto voluntario, encaminado a la adquisición de un bienes específico para su posterior reventa¹. Sin embargo, no existen pronunciamientos que traten específicamente el caso en que la adquisición se haya efectuado por una donación entre vivos, sin perjuicio de las similitudes que existen entre ambas formas de adquirir, ya que la aceptación del donatario presenta suficientes semejanzas con la aceptación de la herencia, y por lo mismo, no correspondería hacer una diferencia al respecto.

De esta forma, solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario que debe darse al ingreso adquirido en la venta del inmueble adquirido por donación, en especial en lo que dice relación con la presunción de habitualidad que podría afectarle si la respectiva venta se efectúa dentro del año de su adquisición, aclarando en definitiva que, en atención al título de adquisición del inmueble, no opera la presunción de habitualidad en el caso descrito.

¹ Al respecto cita entre otros, los Oficios N° 3.331, de 1995; N° 1.951, de 2001; N° 1.315, de 2008 y N° 4.242, de 2006.

Por lo tanto, solicita una declaración respecto de que, en el caso de una eventual venta, y siempre que se cumplan los presupuestos descritos, el ingreso obtenido por el contribuyente dentro del año 2016 se consideraría un ingreso no renta.

II.- ANÁLISIS.

En primer lugar, si bien su consulta parte del supuesto que la enajenación del bien raíz que indica se efectuaría durante el año 2016, corresponde señalar que la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, establece un nuevo régimen aplicable en la enajenación de inmuebles, el que rige a contar del 01.01.2017, por así disponerlo el artículo primero transitorio, inciso primero, de dicha Ley.

Por lo tanto, previo a responder su consulta, cabe analizar la situación de las enajenaciones efectuadas antes y a contar de esa fecha.

1.- Enajenaciones de inmuebles efectuadas hasta el 31-12-2016.

Dichas enajenaciones se rigen por la normativa vigente hasta el 31 de Diciembre de 2016, contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) ², las que contemplan fundamentalmente tres disposiciones que reglan el tratamiento tributario del mayor o menor valor proveniente de la enajenación de bienes raíces. ³

La primera de ellas, que constituye la norma rectora sobre la materia, está contenida en la letra b), del N° 8, del artículo 17, de la LIR, que dispone en términos generales, que constituye ingreso no renta, es decir, no se devenga impuesto a la renta sobre el mayor valor obtenido por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, en la medida que no formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría, según contabilidad completa.

² Las instrucciones sobre la situación tributaria de la enajenación de bienes raíces en la situación indicada, están contenidas en la Circular N° 13, de 2014.

³ A las mismas reglas se sujetarán las enajenaciones de los mismos bienes adquiridos hasta el 31.12.2013 cualquiera sea la fecha de su enajenación, por así disponerlo el numeral iii), del N° XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Por otra parte, el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la misma Ley, dispone que tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% ó más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará a dicha operación la tributación normal establecida en la LIR, quedando gravada con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

Finalmente, la última norma legal aplicable está contenida en el artículo 18 del mismo texto legal, que prevé que el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando de acuerdo a su inciso 2°, este Servicio determine que las operaciones que establece son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, correspondiendo al contribuyente probar lo contrario. Su inciso 3°, presume de derecho que existe habitualidad en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción. Asimismo, en todos los demás casos, presume la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

En el presente caso, se aplica la presunción de habitualidad, porque de acuerdo a lo expuesto por el consultante, la enajenación del inmueble se producirá en el plazo inferior a un año contado desde la adquisición, la que se produce a través de la tradición que efectúa el donante y es aceptada por el donatario.

La referida presunción de habitualidad, puede ser desvirtuada, ya que se trata de una presunción simplemente legal, lo que exigiría que el enajenante del inmueble pueda acreditar que al momento de adquirir el inmueble no tenía ánimo de reventa. De acuerdo a lo expuesto por el consultante, esto no sucede en el caso que se analiza, ya que el donatario estaría aceptando la donación de un inmueble precisamente con la idea de venderlo para obtener una utilidad de dicha venta.

Tal como lo expresa en su requerimiento, este Servicio ha señalado que, para determinar si existe la habitualidad a que se refiere el artículo 18 de la LIR, debe atenderse a la intención, necesidad o motivo que se tuvo al adquirir el bien.

A mayor abundamiento, en la situación específica que describe, relativa a la adquisición del bien raíz por donación, este Servicio ya se ha pronunciado sobre la materia⁴, expresando por las razones que se indican en esos pronunciamientos, que la presunción de habitualidad a que se refiere la norma legal en comento, también es aplicable cuando los bienes raíces sean adquiridos según la modalidad antes indicada, y se den los presupuestos básicos que señala dicha disposición para la aplicación de la presunción que ella establece, que es de carácter simplemente legal.

De acuerdo con lo señalado, conforme a lo dispuesto en la letra b) del N° 8, del artículo 17 de la LIR, en concordancia con la parte final del inciso tercero del artículo 18, del mismo texto legal, el mayor valor que se produzca en la enajenación de bienes raíces, constituye renta afecta a los impuestos generales de la LIR, si dicha enajenación se realiza dentro del año contado desde la fecha de la adquisición del inmueble, esto es, desde la inscripción del respectivo título en el registro de propiedad del Conservador de Bienes Raíces.

En cuanto al momento en que se entiende adquirido o enajenado el dominio del bien raíz para los efectos de la aplicación de la presunción de habitualidad indicada, cabe reiterar que la "adquisición" y "enajenación", de conformidad con los artículos 675 y 686 del Código Civil, tienen lugar en este caso cuando el título de transferencia de dominio del inmueble respectivo se encuentre debidamente inscrito a nombre del nuevo adquirente en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces.⁵

2.- Enajenación de bienes raíces situados en Chile efectuadas a contar del 01.01.2017.

Las instrucciones relativas a las enajenaciones señaladas, se encuentran en la Circular N° 44, de 2016. Asimismo, se puede consultar el Oficio N° 1.892, de 2016.

III.- CONCLUSIONES.

⁴ Oficios N° 3.303, de 1999 y N° 1.578, de 1997.

⁵ Al respecto Oficio N° 1420, de 2006, en relación al Oficio N°272, de 2009, que se refiere a la forma de efectuar la transferencia de ese tipo de bienes.

Si el inmueble que señala, el que sería adquirido mediante una donación durante el año 2016, se enajena antes del 01.01.2017, se aplicará al mayor valor obtenido en su enajenación la normativa vigente hasta el 31.12.2016, contenida en la LIR.

Conforme con ello, se aplica en este caso, salvo prueba en contrario, la presunción legal de habitualidad que se indica en la parte final del inciso 3°, del artículo 18, de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016; por lo que el mayor valor que se obtenga en la enajenación se encuentra afecto a los impuestos generales de la LIR, esto es, el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho a rebajar como crédito el primer tributo mencionado de los segundos gravámenes indicados, conforme a los artículo 56 N° 3 y 63 de la citada Ley.

Finalmente, las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, modifican a contar del 01.01.2017 el régimen tributario aplicable a la enajenación de bienes raíces, en los términos instruidos en la Circular N° 44, de 2016 .

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR